



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo n° 10120.006761/2004-02
Recurso n° 149.959 Voluntário
Matéria IRPF - 1999 a 2002
Acórdão n° 102-49.146
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrente JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO.

A comprovação do uso de conta bancária em nome de terceiros para movimentação de valores tributáveis, enseja o lançamento sobre o titular de fato, verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. Nesses casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção

legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, inclusive quando efetuados em conta bancária mantida em nome de interposta pessoa.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO.

A presunção de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não alcança valores cuja origem tenha sido comprovada, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA. APURAÇÃO MENSAL. OBRIGATORIEDADE DE AJUSTE ANUAL.

A partir do ano-calendário de 1989, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser exigido mensalmente à medida que os rendimentos são auferidos. O imposto assim apurado, contudo, desde a edição da Lei nº 8.134, de 1990, não é definitivo, sendo mera antecipação, tendo em vista a obrigatoriedade de ser procedido o ajuste anual.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura de ação judicial, antes ou posteriormente à autuação, afasta o pronunciamento da jurisdição administrativa sobre a matéria objeto da mesma pretensão.

Preliminar de erro no critério temporal rejeitada.

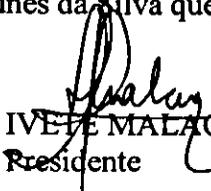
Preliminar de decadência acolhida.

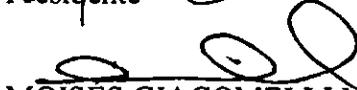
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER das matérias objeto da ação judicial; REJEITAR a preliminar de erro no critério temporal do fato gerador e erro na identificação do sujeito passivo. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos no ano calendário de 1998. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka e Núbia Matos Moura (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva. No mérito, por

maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 40.308,75 no ano de 1999, R\$ 93.750,00 no ano de 2000 e R\$ 179.813,87 no ano de 2001, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que dava provimento ao recurso e apresenta declaração de voto.


IVELE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 11 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Alexandre Naoki Nishioka, José Raimundo Tosta Santos, Naury Fragoso Tanaka, Silvana Mancini Karam e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Contra JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES foi lavrado Auto de Infração, fls. 532/544, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R\$ 4.455.444,16, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 30/09/2004.

Infração

A infração apurada pela autoridade fiscal, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais, fls. 533/534, foi omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Vale destacar que a infração de omissão de rendimentos foi apurada pela autoridade fiscal relativamente aos créditos realizados nas contas-correntes de titularidade do contribuinte, acrescidos de 50% dos créditos efetuados na conta-corrente nº 7079-3, agência 06262, do Banco Bradesco, em nome de João Batista Lopes, em razão das conclusões extraídas da Representação Fiscal, fls. 519/531, emitida pela Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto/SP.

Impugnação

O contribuinte apresentou impugnação, fls. 581/641, arguindo, em apertada síntese, o que se segue:

Preliminares

Erro na identificação temporal do lançamento, por entender que o imposto deveria ser apurado mensalmente.

Erro na eleição do sujeito passivo – afirma que em nenhum momento assumiu a titularidade dos depósitos efetivados na conta-corrente em nome de João Batista Lopes.

Decadência – que os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998 e aos meses de janeiro a setembro de 1999 encontravam-se alcançados pela decadência na data do lançamento, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Quebra do sigilo bancário sem autorização judicial.

Irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001.

Mérito

- que parte dos depósitos efetuados em suas contas bancárias é justificado pelas receitas declaradas.

- que efetuou transações imobiliárias e contraiu empréstimos.



- que efetuava compras de gado, para frigoríficos, dos quais era representante.
- que considera ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base apenas em extratos bancários.

Decisão de Primeira Instância

A DRJ Brasília/DF julgou procedente o lançamento e os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

IRPF Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002.

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL – QUEBRA ILEGAL DE SIGILO BANCÁRIO E IRRETROATIVIDADE DA LEI N.º 10.174/2001.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Nacional antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto, tornando definitivo o lançamento (ADN nº 3/96).

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

No caso do Imposto de Renda, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97 a Lei 9.430/96 no seu art. 42 autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lançamento procedente

Recurso

Cientificado da decisão de primeira instância, Aviso de Recebimento – AR, fls. 686, o contribuinte apresentou em 23/12/2005 Recurso, fls. 689/732, no qual reproduz e reforça, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação.

Em 19/12/2006, o recorrente solicitou a juntada de novos documentos e de Termo de Memoriais explicativos, fls. 738/1562.

Diligência



Em sessão realizada em 02/03/2007, esta Câmara converteu o julgamento do referido Recurso em diligência, conforme Resolução 102-02.339, fls. 1563/1567, nos seguintes termos:

Assim sendo, diante das veementes alegações do recorrente no sentido de que os recursos depositados na contas-corrente do Sr. João Batista Lopes e na sua seriam oriundos de atividades agropecuárias, entendo, salvo melhor juízo, que o julgamento deva ser convertido em diligência para os seguintes fins:

- 1) verificar a autenticidade e pertinência dos novos documentos apresentados;*
- 2) intimar o contribuinte para que apresente demonstrativos "correlacionando" os valores das vendas dos produtos agropecuários com os depósitos bancários tributados;*
- 3) verificar a documentação apresentada, solicitando ao recorrente novos esclarecimentos e documentos, se necessário, bem assim efetuar outras verificações, que entender pertinentes, acerca da matéria em litígio;*
- 5) Lavrar termo fiscal consubstanciado das verificações efetuadas, cientificando o recorrente, que poderá manifestar-se nos autos, no prazo de 30 dias.*

De conformidade com Termo de Verificação Fiscal, fls. 1801, a autoridade fiscal assim se pronunciou em atendimento à referida diligência:

Feitas as devidas análises da documentação apresentada, concluímos que o contribuinte não apresentou nenhum fato novo que pudesse justificar a origem de cada depósito com cada nota fiscal respectiva, apenas apresentou planilhas com resumos mensais e cópias de notas sem co-relação alguma, depósito por depósito com nota fiscal.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Inicialmente cumpre esclarecer ao recorrente, no que concerne às decisões judiciais que fez constar em seu Recurso que, em razão do disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, a extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou do ato normativo federal que esteja em litígio.

Já no que se refere às ementas de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, também citados no Recurso apresentado, tem-se que não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e, por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão.

Em sede preliminar o contribuinte afirma em seu Recurso que somente mediante autorização judicial poderia o Fisco ter acesso aos seus extratos bancários. Questiona, ainda, a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, assim como entende que tal dispositivo não se aplicaria aos anos-calendário de 1998 a 2000, em razão do princípio da irretroatividade.

Nesse sentido, importa observar que se encontra acostado aos autos, cópia de petição inicial de Mandado de Segurança com Pedido de Liminar, fls. 495/518, impetrado pelo contribuinte contra a Delegacia da Receita Federal em Goiânia junto à Justiça Federal, objetivando impedir a constituição de crédito tributário, mediante a utilização dos extratos bancários do contribuinte e de João Batista Lopes, relativos aos anos-calendário de 1998 a 2000.

Verifica-se da mencionada petição inicial que a legalidade e a irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001, estão sendo discutidas na esfera judicial e, conforme bem salientou o relator do Acórdão recorrido, a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança, ação anulatória ou declaratória de nulidade de crédito da Fazenda Nacional, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, conforme disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03, de 14 de fevereiro de 1996.

Portanto, não pode o julgador administrativo conhecer do recurso, no que diz respeito às preliminares suscitadas de legalidade e irretroatividade da Lei Complementar nº

 7

105, de 2001, em face da concomitância com o objeto da ação judicial proposta, impondo-se renúncia às instâncias administrativas.

Também preliminarmente, o contribuinte afirma em seu Recurso que os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998 e nos meses de janeiro a outubro de 1999 já estariam alcançados pela decadência na data em que se efetivou o lançamento.

De fato, é pacífico, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que o Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), pois atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Assim, considera-se homologado, o lançamento, após cinco anos, contados do fato gerador do tributo, e definitivamente extinto o crédito lançado, conforme parágrafos 1º e 4º do art. 150 do CTN.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, tendo ocorrido a omissão de rendimento, presumida legalmente pelos depósitos bancários não comprovados, caracterizando inexatidão na Declaração de Ajuste Anual, o lançamento subsume-se ao inciso V do artigo 149 do CTN, que determina o lançamento de ofício, ou mesmo a revisão de ofício de qualquer modalidade de lançamento.

A renda tributada pelo Fisco no presente lançamento, em princípio, fora omitida e, obviamente, com relação à mesma, não se verifica qualquer antecipação de pagamento de imposto por parte do contribuinte. Este fato permite concluir que não há qualquer procedimento, ou atividade mencionada no art. 150 do CTN pelo obrigado, nem o respectivo pagamento do tributo sobre a identificada renda omitida, que deva ser homologado. Portanto, não há como se falar em lançamento por homologação para renda omitida.

Ou melhor, quando em auditoria de tributo, cuja modalidade de lançamento seja por homologação, for verificado que houve omissão ou inexatidão por parte do contribuinte no exercício dessa atividade, o CTN em seu art. 149, inciso V, determina que esse lançamento seja revisto de ofício, obviamente, consubstanciado por meio de Auto de Infração.



O parágrafo único do art. 149 do CTN delimita que a revisão de ofício só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Já o direito da Fazenda Pública, para constituir o crédito tributário, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, inciso I do art. 173 do CTN.

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se torne definitiva a decisão que houver anulado, por vício, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único – O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A norma do art. 173, inciso I, manda contar o prazo decadencial do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar. Ou seja, para proceder ao lançamento referente à omissão de rendimentos ocorrida no ano-calendário de 1998, o Fisco deveria esperar a entrega da Declaração de Ajuste correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 30/04/1999. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 30/04/1999, sendo 01/01/2000 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2004 o termo final.

Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 01/11/2004, Aviso de Recebimento – AR, fls. 578, não há que se falar, no presente caso, em decadência do direito de lançar crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1998, tampouco, àqueles ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 1999.

Outra preliminar trazida pelo recorrente é de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo. Alega o contribuinte que não reconhece como sua a movimentação financeira efetuada em nome de João Batista Lopes e que as conclusões da autoridade fiscal e o lançamento consecutivo estariam assentes em mera presunção.

À evidência, está-se diante da delicada matéria da valoração da prova. Na busca da verdade material – princípio este norteador do processo administrativo fiscal -, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

O julgador administrativo, a exemplo do que ocorre no âmbito do processo judicial penal, não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova,

 9

podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal e no processo penal, porque nessas searas a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. Ao contrário do processo judicial civil, onde existem os títulos executivos extrajudiciais e o fato incontroverso como elementos vinculativos da atividade do julgador, no âmbito dos ilícitos de ordem tributária e criminal dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos.

Atente-se que o uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções. Diferem a presunção e o indício, pela circunstância de que àquela o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que, a lei presume, por uma aferição probabilística, ocorra no mais das vezes. Já o indício não tem esta estatura legal, posto que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil; se do cruzamento de vários indícios se chega não a um resultado único, mas a mais de um, não se pode ter por comprovado o que quer que seja.

Na verdade, sem que se enverede pelo caminho de aferir se há ou não no processo uma prova isolada capaz de, por si só, respaldar tudo o que ao contribuinte foi atribuído, inquestionável é que a materialidade dos fatos é plenamente alcançada pelo conjunto de elementos juntados aos autos.

O procedimento de investigação da real titularidade de uma conta-corrente não é tarefa das mais simples, pois, por motivos óbvios, o efetivo titular da conta, que se oculta atrás da interposta pessoa, sempre procurará se cercar de todos os subterfúgios e cautelas possíveis no sentido de dificultar sua identificação.

Em situações assim, muitas vezes, as circunstâncias factíveis não permitem a produção de uma prova cabal e incontestada do efetivo titular da conta bancária.

Na Representação Fiscal, fls. 519/524, constam, extensa e detalhadamente, as razões que levaram a autoridade lançadora estabelecer o vínculo existente entre os valores movimentados nas contas bancárias em nome de João Batista Lopes e os contribuintes José Rubens Ferreira Lopes e Ordemiro Garcia Aleve.

A dita ligação entre os recursos movimentados na conta-corrente em nome de João Batista Lopes e o autuado não se deu em virtude de meras suposições, mas sim por comprovação material obtida por meio de várias provas indiciárias devidamente coletadas pela autoridade fiscal.

Aliás, o próprio contribuinte assume a titularidade dos recursos movimentados em nome de João Batista Lopes, quando em atendimento à Termo de Intimação, lavrado em razão da diligência solicitada por esta Câmara, assim se pronunciou, fls: 1587/1592:

Os esclarecimentos acima corroboram com a tese lançada quando da apresentação dos "TERMOS DE MEMORIAIS" junto ao Conselho de Contribuintes, aos 19/12/2006, qual seja: O Sr. JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES e seu pai JOÃO BATISTA LOPES, são produtores rurais, que também dedicavam à intermediação de



negócios na área RURAL, DEVENDO SER ATRIBUÍDOS COM BASE EM 20% DA RECEITA BRUTA RURAL.

Nesse diapasão, devem ser tributadas para efeito do Imposto de Renda Pessoa Física, 20% da totalidade dos créditos da conta corrente n° 7.079-3 no ano de 1998 (R\$ 5.934.410,98), e a totalidade dos créditos nas contas de JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES de 1998 a 2001 (R\$ 3.339.731,62) = R\$ 9.274.142,60 x 20% = R\$ 1.854.828,52, já que está plenamente demonstrado que a atividade desenvolvida pelo Recorrente e seu pai Sr. João Batista Lopes, era lícita, com origem plenamente comprovada como de ATIVIDADE RURAL.

Lembre-se que o valor dos créditos de JOÃO BTISTA LOPES, deverá ser partilhado entre ORDEMIRO GARCIA ALEVE (processo n. 10120.002414/2004-01) e JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES (processo n. 10120.006761/2004-02), conforme já demonstrado na ação fiscal. (negritos do original)

Do texto acima reproduzido, verifica-se que o próprio contribuinte admite ser responsável pelo pagamento do imposto incidente sobre os créditos efetuados na conta-corrente em nome de João Batista Lopes, desde de que os depósitos fossem rateados entre si e Ordemiro Garcia Aleve e o imposto fosse calculado na base de 20%, conforme estabelecido no § 2º do art. 18 da Lei nº 9.250, de 1995.

A conclusão que se impõe, portanto, é a de que o recorrente, juntamente com Ordemiro Garcia Aleve, são os reais titulares da conta-corrente nº 7079-3, agência 06262, do Banco Bradesco, em nome de João Batista Lopes.

No que diz respeito à apuração do imposto, o recorrente afirma que a autoridade fiscal incorreu em erro na identificação temporal do lançamento, pois, embora tenha descrito as datas de ocorrência dos fatos gerados mês a mês, apurou o imposto como se devido anualmente.

É bem verdade que, de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989 o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são percebidos.

Entretanto, a partir de 1º de janeiro de 1990, com o advento da Lei nº 8.134, de 1990, restou estabelecido que os rendimentos recebidos por pessoas físicas submetem-se ao ajuste anual, muito embora o imposto continue a ser devido mensalmente.

Assim, correto foi o procedimento da autoridade fiscal, que em obediência ao disposto no art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, apurou a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, mês a mês (fls. 534/536) e submeteu-a, em sua totalidade, ao ajuste anual, conforme demonstrado às fls. 539/542.

No mérito, o contribuinte afirma que depósitos bancários são apenas indícios de renda, menciona a Súmula 182 e afirma que caberia ao Fisco comprovar o acréscimo patrimonial.



Oportuno se faz um rápido histórico da legislação vigente sobre a tributação de depósitos bancários, com o objetivo de se aclarar a evolução do ordenamento jurídico que regeu, e rege, a matéria tributária objeto do presente lançamento.

A Lei nº 8.021, de 14 de abril de 1990, determinou:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

À vista de tais regras tem-se que os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. A omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte.

A partir de 1997, entretanto, o assunto em tela passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei nº 8.021, de 1990: foi promulgada a Lei nº 9.430, de 1996, que nos arts. 42, e 88, XVIII, com a alteração do art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, que, conforme art. 150, III da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 - CF, de 1988 c/c o art. 105 do CTN, aplica-se aos fatos geradores futuros ou pendentes ocorridos a partir de 01/01/1997:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII – o §5º do art. 6º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990.

Desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais – o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.



Assim, o legislador substituiu uma presunção por outra, as duas relativas ao lançamento do rendimento omitido com base nos depósitos bancários, porém diversas nas condições para sua aplicação: a da Lei nº 8.021, de 1990, condicionava-se à falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte; já a presunção da Lei nº 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

Deste modo, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 1996, ficou determinado que se considere, por presunção legal, como omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Inaplicável, portanto, a Súmula 182, visto que inteiramente superada pela entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos.

No que diz respeito à origem dos valores movimentados nas contas-correntes objeto do lançamento o contribuinte manifestou-se no sentido de afirmar que exerce a atividade de compra e venda de gado, entretanto, não juntou, à época da impugnação, tampouco do recurso, documentos comprobatórios de tal afirmação.

Porém, em 19/12/2006, o contribuinte juntou aos autos, mediante autorização da Presidência desta Câmara, vasta documentação, fls. 738/1562, e, em 02/03/2007, em sessão plenária, o julgamento do Recurso foi convertido em diligência, conforme Resolução 102-02.339, fls. 1563/1567.

Nesse sentido, a autoridade fiscal intimou o contribuinte, conforme Termos de Diligência Fiscal, fls. 1585 e 1782, lavrados em 20/07/2007 e 13/09/2007, solicitando o que se segue:

- apresentar demonstrativo correlacionando os valores de venda dos produtos agropecuários de todas as notas de produtos agropecuários apresentados no processo com os depósitos bancários tributados;
- origem de cada depósito/crédito objeto de lançamento no Auto de Infração, relacionando-os com supostas vendas de produtos agropecuários;
- mostrar correlação das operações de descontos com as vendas de produtos agropecuários;
- comprovar a existência de créditos de terceiros e os valores a ele relacionados.

É bem verdade, que em atendimento aos Termos acima mencionados o contribuinte apresentou várias planilhas, contudo, não logrou correlacionar as notas fiscais com os depósitos/créditos objeto do lançamento, tampouco, atendeu aos demais itens dos Termos de Diligência.



Contudo, a despeito de o recorrente não ter logrado comprovar a origem dos depósitos objeto da autuação, com datas e valores coincidentes, há de se concluir que restou evidenciado que vendeu gado, conforme notas fiscais apresentadas, sendo bastante razoável aceitar-se que os valores recebidos de tais vendas tenham transitado pelas contas-correntes do contribuinte.

Outrossim, deve-se observar que os valores correspondentes às notas fiscais devem ser excluídos na proporção de 50%, dado que no lançamento somente foram considerados metade dos depósitos efetuados na conta-corrente, cujo titular era João Batista Lopes, conforme a seguir demonstrado:

Assim, há de se excluir da tributação os seguintes valores, correspondentes ao somatório das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte:

ANO-CALENDÁRIO	VALOR DAS NOTAS FISCAIS (R\$)	VALOR A SER EXCLUÍDO (R\$)	FLS. DO PROCESSO
1998	1.011.751,20	505.875,60	1613, 1619, 1624, 1631, 1672, 1637, 1642, 1647, 1652, 1657, 1662 e 1667
1999	80.617,50	40.308,75	1687
2000	187.500,00	93.750,00	1701
2001	359.627,75	179.813,87	1715 e 1784

Por fim, passa-se a examinar as demais alegações trazidas pelo recorrente em 19/12/2006, assim como aquelas suscitadas na fase da diligência.

O recorrente afirma que os créditos, cujo histórico constante no extrato bancário é *operação de desconto comercial*, vinculam-se à atividade de compra e venda de gado. Entretanto, não logrou comprovar tal alegação, não sendo capaz de juntar aos autos nenhuma documentação relativa às operações de descontos de notas promissórias.

Carece também de comprovação a alegação do contribuinte de que créditos efetivados em sua conta junto ao Banco Real, no valor total de R\$ 261.861,72, seriam provenientes de transferências de suas contas junto ao Banco do Brasil, Bradesco e Credigoíás, assim como restou não comprovada a alegação de que os créditos na conta do Bradesco, cujo histórico é transferência entre agências, seriam transferências entre contas do contribuinte. Cumpre observar que a autoridade fiscal buscou, durante o procedimento fiscal, identificar os créditos relativos às transferências entre contas, excluindo-os, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 420/427.

Quanto à alegação de que o depósito efetuado na conta-corrente do Banco do Brasil, em 2001, no valor de R\$ 60.000,00, seria relativo a financiamento, mais uma vez o contribuinte deixou de apresentar a documentação comprobatória de sua afirmação.

Cumprido, ainda, examinar a alegação do contribuinte de que em suas contas-correntes foram movimentados recursos pertencentes a terceiros. Afirma o recorrente que na atividade de compra e venda de gado recebia recursos dos frigoríficos, que eram depois

repassados aos produtores rurais. Entretanto, o contribuinte não identificou em suas contas-correntes os depósitos, que teriam sido efetuados com os valores recebidos dos frigoríficos, tampouco, comprovou tais operações.

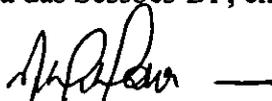
Diante de todo o exposto, há de se concluir pela manutenção em parte do lançamento, devendo-se excluir da tributação os valores correspondentes ao somatório das notas fiscais apresentadas pelo recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NÃO CONHECER das matérias objeto de ação judicial, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir da tributação os valores abaixo discriminados, correspondentes ao somatório das notas fiscais apresentadas pelo recorrente:

ANO-CALENDÁRIO	VALOR A EXCLUIR DA TRIBUTAÇÃO EM R\$
1998	505.875,60
1999	40.308,75
2000	93.750,00
2001	179.813,87

Sala das Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.


NÚBIA MATOS MOURA

Voto Vencedor

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Redator Designado

De início, destaco que a notificação do sujeito passivo deu-se em 04/11/2004 (fl.; 578) e que o presente voto vencedor restringe-se à questão da decadência relativa ao ano-calendário de 1998, ponto este em que a ilustre Conselheira Relatora foi vencida.

Da decadência como forma de extinção do crédito tributário.

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, "in verbis:"

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível¹.

Embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização. O lançamento por homologação se concretiza no momento em que o sujeito passivo: a) identifica a ocorrência do fato gerador; b) determina a matéria tributável e c) calcula o montante do tributo devido, com obrigação de realizar o pagamento.

Existindo sujeito passivo, matéria tributável, identificação da regra-matriz de incidência tributária e cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não integra a essência do lançamento. O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior. O pagamento, no caso concreto, pode ser comparado com a sentença proferida na ação de resolução contratual que extingue o contrato celebrado entre as partes. Extinto o contrato, as obrigações decorrentes do liame jurídico existente entre os

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

contratantes desaparecem com a sentença resolutória². Em relação aos tributos dá-se o mesmo, efetuado o pagamento, extingue-se o crédito tributário.

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto³.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁴, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.⁵

² A sentença decorrente da ação de resolução contratual tem eficácia constitutiva negativa. Ver artigo 475 do Código Civil.

³ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

⁴ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁵ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁶, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeat*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado⁷.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial

⁶ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país etc.

⁷ ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: "Cumprir recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso do ICMS e do IPI, por exemplo". In "Código Tributário Nacional", coordenador Vladimir Passos de Freitas, ed. RT, p. 150.

para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁸ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal.

⁸ Segunda Câmara Leal. "...A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114)

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(...)

I.a) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte, ganho de capital na alienação de bens, rendimentos decorrentes de aplicações no mercado financeiro etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

O fato gerador da obrigação tributária é o marco inicial do prazo decadencial. Diferença, todavia, deve ser observada em relação aos fatos geradores instantâneos, em que o marco inicial do prazo decadencial se dá na data do evento jurídico eleito pelo legislador e os fatos geradores complexivos, nos quais o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do percurso tem-se inúmeros passos, mas para efeito de vitória só é considerado um único passo, qual seja, o passo dado pelo maratonista que primeiro atingir a linha de chegada.

I.b) Das modalidades de lançamento:

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150 prevê, respectivamente, o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação.

O lançamento por declaração dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto

sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da Notificação de Lançamento.

No lançamento por homologação o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Exemplos de lançamentos por homologação são o Imposto de Renda na Fonte, o Imposto de Renda proveniente do ganho obtido na alienação de bens, o atual Imposto de Renda Pessoa Física etc.

O lançamento de ofício ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, via de regra, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é “por declaração” ou “por homologação” e em que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

Em síntese, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como já referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação⁹, encontra respaldo no § 4º do

⁹ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação.... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Verificado que o caso dos autos tem por objeto a exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição de eventual crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando que a notificação do lançamento ocorreu em 01/11/2004 (fl. 578), reconheço a decadência dos créditos tributários exigidos, com multa de 75% (setenta e cinco por cento), cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/1990.

Destaco que no caso concreto, mesmo para aqueles que seguem o entendimento de que a decadência somente se conta na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte apurar e pagar imposto devido, esta também estaria consumada, pois no ano-calendário de 1998 o sujeito passivo apurou imposto devido de R\$ 30,95 que foi pago em razão de retenção anterior no valor de R\$ 115,54, resultando, inclusive, diferença em seu favor, a restituir, de R\$ 84,59 (fl. 16).

ISSO POSTO, acolho a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1999.

Sala de Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

Declaração de Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Ao analisar os autos, quando deles tive vista, tendo por base o relatório da fiscalização de fl. 519 e seguintes, anotei os seguintes detalhes:

A investigação iniciou nas contas bancárias de JOÃO BATISTA LOTES, pai do autuado.

As contas bancárias eram movimentadas por procurações outorgadas ao filho JOSÉ RUBENS FERREIRA e a ORDEMIRO GARCIA ALEVEDO, que é produtor rural e sócio de José Rubens no alegado comércio de gado.

Na procuração outorgada em 1996 (fl. 524) o pai do autuado informa ser aposentado, residente na Fazenda Entre Rios. O filho, procurador do pai, foi qualificado como sendo comerciante, também residente da Fazenda Entre Rios, na cidade de Aparecida do Rio Doce, no Estado de Goiás.

Em outra procuração outorgada no ano de 1997, o pai do autuado igualmente foi qualificado como aposentado, residente e domiciliado na Rua Francisco José Vargas, na localidade de Tanabi, em São Paulo. Seu filho e procurador foi qualificado como agricultor, também residente na cidade de Tanabi.

Na terceira procuração, esta outorgada no ano de 1999, em favor de José Rubens e Ordemiro Garcia Alevi, estes aparecem como agropecuaristas, residentes no Município de Caçu (GO) e o outorgante é qualificado como aposentado.

Todas as procurações acima referidas foram outorgadas no cartório de Tanabi, em São Paulo.

As contas bancárias em que se apurou a omissão de rendimentos são de Agências localizadas na localidade de Caçu, em Goiás e de Agências Bancárias localizadas em Panabi, em São Paulo.

Na ficha cadastral junto ao Banco Bradesco, Ag. de Caçu, na conta aberta em 14/12/1995, o pai do fiscalizado foi qualificado como sendo proprietário de estabelecimento agrícola, com o cargo de empresário de médio porte.

Intimado para informar a atividade desenvolvida no ano de 1998, o pai do autuado informou que a atividade desenvolvida no ano de 1998 foi exclusivamente de cria, engorda e venda de gado bovino, tendo como representante e auxiliar nestas atividades o seu filho José Rubens Ferreira Lopes.

Quanto ao seu patrimônio, informou possuir uma casa residencial em Tanabi-SP e 460 cabeças de gado no início do ano e 612 no final do mesmo ano.

João Batista Lopes, pai do autuado, possuía inscrição estadual de produtor no Estado de Goiás, sendo que em 23/11/2001, segundo o item 6.2 do relatório de fl. 520, aditou informações anteriores anexando 43 páginas da citada movimentação de gado bovino. Esclareceu que a movimentação de gado (compra/venda) foi consequência da intermediação em nome próprio, como representante comercial comissionado dos frigoríficos INDÚSTRIA FRÍGORÍFICA LIMTOR, de José Bonifácio, em São Paulo e FRIGORÍFICO VALE DO APORÉ LTDA de Aporé, em GO.

De posse dos elementos colhidos, intimado para provar a origem dos recursos ingressados na conta-corrente nº 007079-0, descrito em anexo de 14 páginas, apresentar Livro-Caixa, Demonstrar as espécies e quantitativo de gado declarado; informar a localização da propriedade rural.

Em 15/02/2002, diante da constatação de que a atividade de JOÃO BATISTA LOPES era tipicamente comercial (item 8 do relatório - primeiro parágrafo da fl. 521), caracterizando assim como empresa individual, a **fiscalização intimou-o para providenciar sua inscrição como Empresa Individual equiparada a Pessoa Jurídica, apresentar escrituração contábil, bem como entregar DIPJ para sua recepção “ex-offício”, apurando-se o respectivo Lucro Real/Presumido/Arbitrado.**

Em 19/03/2003, foi comunicado o falecimento de JOÃO BATISTA LOPES (item 9.1 da fl. 521).

Após a morte de JOÃO BATISTA LOPES, a fiscalização (fl. 522) entendeu que este era “laranja” de seu filho JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES e de ORDEMIRO GARCIA ALEVADO, razão pela qual os autuou como sendo os efetivos titulares dos recursos creditados nas contas bancárias, sendo que a autuação não se efetivou como sendo rendimentos omitidos da atividade rural e nem na qualidade de comerciantes. O auto de infração se efetivou em face da presunção de rendimentos decorrentes de depósitos bancários não justificados.

Analizando a relação de depósitos de fls. 544 a 575, na conta do BANCO BRADESCO se encontra 86 transações com o histórico “OPERAÇÃO DESCONTO”

Na impugnação e no recurso o autuado apresentou somente matéria de direito, sendo que após o RECURSO ORDINÁRIO juntou aos autos centenas de documentos que ocuparam 5 VOLUMES, assim sintetizados:

- LIVRO-CAIXA da atividade Rural de JOÃO BATISTA LOPES dos anos de 1997 a 2001 (fl. 747 a 831);

- Cópia das respostas de produtores que responderam Termo de Intimação Fiscal (fl. 851 e seguintes, junto com documentos fiscais relacionados à atividade agrícola que supostamente justificariam as transações;

- Documentos da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás relacionando as operações de comércio de animais em nome de JOÃO BATISTA LOPES (fls. 907 a 962) VOLUMES V e VI.

- Fotocópias autenticadas e fotocópias sem autenticação de centenas de notas fiscais (fls. 963 e 1658) – Volumes VI a IX – correspondentes às transações referentes à

atividade rural, desenvolvida por JOÃO BATISTA LOPES e a FAZENDA SANTA ÂNGELA, onde este tinha inscrição estadual.

O processo entrou em pauta em 02 de março de 2007, tendo como relator o Conselheiro JOSÉ PRAGA DE SOUZA, sendo que a decisão foi no sentido de converter o julgamento em diligência para que a DRF verificasse:

A autenticidade dos documentos.

Intimar o contribuinte para correlacionar o valor das vendas com os depósitos;

Verificar a documentação apresentada, solicitando ao contribuinte, se necessário, novos documentos;

Lavrar termo fiscal consubstanciado das verificações, intimando o contribuinte para se manifestar.

Da análise dos autos (fl. 1.,585), verifica-se que não foi conferida a autenticidade dos documentos e que o contribuinte foi intimado para atender a diligência especificada no item 3, Apresentando a manifestação de fls. 1787/1592, com os documentos e planilhas de fls. 1593 a 1799.

À fl. 1.801 a fiscalização concluiu que o autuado não apresentou nenhum fato novo que pudesse justificar a origem de cada depósito com cada nota fiscal, apenas apresentou planilhas com resumos mensais e cópias de notas sem co-relação, depósito por depósito com nota fiscal.

É o relatório.

Passo ao voto das razões pelas quais dou provimento integral ao recurso, resultando prejudicada a questão relacionada à preliminar de irretroatividade de Lei nº 10.174 e Lei Complementar nº 105, ambas de 2001.

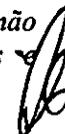
Nada impede que um produtor rural ou um comerciante, como é o caso dos autos, cuja tributação possui regras específicas, possam ter rendimentos omitidos, creditados em suas contas bancárias, provenientes de outras atividades.

O artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 dispõe “in verbis”:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos



contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º. Para efeito de determinação da receita omitida os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (ver artigo 4º da Lei n° 9.481, de 13.08.1997, DOU 14.08.1997, que altera os valores deste dispositivo para R\$ 12.000,00 e R\$ 80.000,00, respectivamente..

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Parágrafo acrescentado pela Lei n° 10.637, de 30.12.2002, DOU 31.12.2002 - Ed. Extra)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (NR) (Parágrafo acrescentado pela Lei n° 10.637,

Ao se analisar o caput do artigo 42 da Lei n° 9.430, de 1996, verifica-se que se faz necessário prova da origem dos valores. A prova deve ser entendida como o conjunto de elementos pelos quais se chega a conclusão de que determinada premissa é verdadeira e se demonstra o porquê as demais hipóteses não são falsas.

No caso dos autos, para demonstrar que seus recursos são provenientes da atividade rural, o autuado que era parceiro/administrador de empreendimentos rurais seu e de seu pai forneceu à fiscalização comprovante de inscrição de produtor rural e relação, que ocupou quarenta e três páginas, documento este fornecido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, discriminando as operações com comércio de animais que realizou. Mais, além da relação contendo a discriminação das operações agrícolas, constam dos autos os seguintes documentos:

Tipo de documento	Ano-calendário	fls. dos autos
Livro Caixa da atividade rural	1998	744/762 – Vol. V
Livro Caixa da atividade rural	1999	762/778 – Vol. V
Livro Caixa da atividade rural	2000	779/804 – Vol. V
Livro Caixa da atividade rural	2001	805/820 – Vol. V
Livro Caixa da atividade rural	1997	821/832 – Vol. V
Relação de guias correspondente a 3290 bovinos.	Não identificado	833/834 – Vol. V
Notas fiscais do produtor	1998	863/879 e 892/904
Notas fiscais do produtor	1997	879/891 – Vol. V
Documento da Secretaria da Fazenda de Goiás relacionando as operações agrícolas realizadas	1998	905/962 – Vol. V e VI
Notas Fiscais de saída e ou entrada de produtos/animais em nome do pai do autuado, do qual este era procurador/parceiro agrícola e movimentava as contas bancárias	2000	963 a 985 e 1.165 a 1562 V e VII e VIII e IX
Notas Fiscais de saída e ou entrada de produtos/animais em nome do pai do autuado do qual este era procurador/parceiro agrícola	2001	986 a 1.153
Notas Fiscais de saída e ou entrada de produtos/animais em nome do pai do autuado do qual este era procurador/parceiro agrícola	1999	1.154 a 1.164 –Vol. VII
Tipo de documento	Ano-calendário	Fls. dos autos
Relação de Créditos transferidos pelos frigoríficos para as contas bancárias de João Batista Lopes, objeto de autuação	1998 a 2001	1.593 a 1727
Relação de notas fiscais emitidas proveniente à venda de animais	Não identificado	1733 a 1743 – vol. IX e X
Relação do Departamento de Informações Fiscais do Estado de Goiás relacionando as operações de venda de animais onde conta o nome do autuado	1998	1752/1778 – Vol. X
Cédula de Crédito Rural em nome do autuado	2001	1779 a 1781- Vol. X
Notas fiscais do produtor rural em nome do autuado	2001	1785 a 1800 – Vol. X

No procedimento de fiscalização não se apontou um único depósito bancário que não fosse originário da atividade agrícola. Além disto, em momento algum se glosou qualquer nota fiscal ou livro caixa correspondente à atividade agrícola. No caso dos autos, o que existem são provas, conforme demonstrado no quadro acima, de que os rendimentos do autuado são provenientes da atividade agrícola.

Comprovado que os rendimentos omitidos eram decorrentes da atividade rural, conforme farta prova existente nos autos, sem que se pudesse identificar qualquer outra fonte de rendimentos do autuado que pudessem caracterizar os depósitos bancários, não tendo o sujeito passivo, no prazo fixado, apresentado a contabilidade proveniente da atividade rural, caberia à fiscalização, à luz do artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, exigir a tributação nos termos do artigo 5º da Lei nº 8.023, que assim dispõe:

Art. 5º. À opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do artigo 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Tendo a fiscalização realizado a exigência de crédito tributário por meio de regra-matriz que não incide sobre os fatos que efetivamente ocorreram, não há outro caminho senão cancelar a exigência do crédito tributário.

ISSO POSTO, no mérito, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso.

Sala de Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA